

# Analisis Determinan Kualitas Laporan Keuangan Dengan Kompetensi SDM Sebagai Variabel Moderasi pada BLU Kesehatan

Muhammad Lukman Nur Hakim<sup>1\*</sup>, Puji Wibowo<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan; Email : [1401170026.lukman@gmail.com](mailto:1401170026.lukman@gmail.com)

<sup>2</sup> Prodi Diploma III Pajak; Politeknik Keuangan Negara STAN; Jl Bintaro Utama Sektor 5, Bintaro, Tangerang Selatan 15222, 021-7361655; e-mail : [puji.wibowo@pknstan.ac.id](mailto:puji.wibowo@pknstan.ac.id)

Diterima: 2/12/21 ; Review: 12/12/21; Disetujui: 27/12/21

Cara sitasi: Hakim, Muhammad Lukman Nur dan Wibowo, Puji. 2021. Analisis Determinan Kualitas Laporan Keuangan dengan Kompetensi SDM sebagai Variabel Moderasi pada BLU Kesehatan. *Balance Vocation Accounting Journal*. Vol 5, No 2: Hal : 140-153

**Abstrak:** Pandemi Covid-19 berdampak pada peningkatan anggaran kesehatan yang berimbas pada pelaporan keuangan BLU kesehatan. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis determinan kualitas laporan keuangan badan layanan umum sektor kesehatan selama masa pandemi dengan memperhatikan variabel penerapan akuntansi berbasis akrual, pemanfaatan teknologi informasi, dan sistem pengendalian internal pemerintah serta kompetensi sumber daya manusia sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan kuesioner dengan *purposive sampling method* untuk mengumpulkan data dari responden. Teknik analisis yang digunakan adalah Partial Least Square (PLS) dan menggunakan aplikasi Smart PLS 3 untuk mengolah data. Hasil penelitian membuktikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Sementara pemanfaatan teknologi informasi dan sistem pengendalian internal pemerintah tidak berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Kompetensi sumber daya manusia tidak memperkuat pengaruh dari penerapan akuntansi berbasis akrual, pemanfaatan teknologi informasi, dan sistem pengendalian internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan.

**Kata kunci:** akuntabilitas, Badan Layanan Umum, kompetensi SDM, kualitas laporan keuangan

**Abstract:** *The Covid-19 pandemic has an impact on increasing the health budget which has an impact on the financial reporting of the health BLU. This study aims to analyze the determinants of the quality of the financial statements of public service agencies in the health sector during the pandemic by taking into account the variables of accrual-based accounting application, the use of information technology, and the government's internal control system as well as the competence of human resources as moderating variables. This study uses a questionnaire with purposive sampling method to collect data from respondents. The analysis technique used is Partial Least Square (PLS) and uses the Smart PLS 3 application to process the data. The results of the study prove that the application of accrual-based accounting has a positive effect on the quality of financial statements. Meanwhile, the use of information technology and the government's internal control system does not have a positive effect on the quality of financial reports. Human resource competence does not strengthen the influence of the application of accrual-based accounting, the use of information technology, and the government's internal control system on the quality of financial reports.*

**Keywords:** *accountability, public service agency, human resource competency, financial statement quality*

## 1. Pendahuluan

Fenomena yang terjadi belakangan ini berupa munculnya virus covid-19 telah menghasilkan dampak yang belum pernah terjadi sebelumnya di sebagian besar negara di dunia (Suryawan et al. 2021). Hal ini antara lain ditunjukkan dengan jumlah pasien terus bertambah sehingga pemerintah perlu merevisi anggaran di bidang kesehatan. Oleh sebab itu

rumah sakit memperoleh tambahan anggaran untuk memenuhi segala kebutuhan mulai dari alat pelindung diri (APD) hingga obat-obatan, termasuk rumah sakit yang berbentuk Badan Layanan Umum (BLU). Dana penanganan Covid yang besar dan mekanisme yang cepat tersebut menimbulkan kerentanan praktik korupsi dan kecurangan (Zakariya, 2020) serta memberikan dampak pada pelaporan keuangan BLU kesehatan.

Laporan keuangan berkualitas akan bermanfaat bagi manajemen dalam pengambilan keputusan serta mudah dipahami oleh publik. Evicahyani dan Setiawina (2016) menunjukkan bahwa faktor yang mempengaruhi mutu laporan keuangan pemerintah ialah kemampuan pegawai, implementasi standar akuntansi pemerintahan (SAP), pengendalian internal, dan sistem informasi keuangan. Sementara Agung dan Gayatri (2018) menambahkan faktor *leadership*, pemanfaatan teknologi informasi, dan komitmen organisasi sebagai determinan kualitas pelaporan finansial.

Selama ini penelitian mengenai kualitas laporan finansial didasarkan pada opini dari BPK sehingga data yang mereka gunakan merupakan data sekunder (antara lain dapat dijumpai pada Tiurmaida et al. 2021; Furqan, et al 2020; Fachriyandana dan Wibowo 2020; Pamungkas, et al 2018; Rahayu dan Fidiana 2018). Penelitian dengan menggunakan opini tersebut kurang bisa menggambarkan variasi kualitas laporan keuangan BLU mengingat opini yang diperoleh BLU, khususnya BLU kesehatan hampir semuanya Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Pada kajian ini, penulis akan menggunakan data primer yang diukur melalui persepsi responden. Penelitian dengan melalui persepsi responden ini pernah dilakukan oleh beberapa peneliti sebelumnya, namun terbatas pada objek pemerintah daerah. Yendrawati (2013) membuktikan bahwa pengendalian internal memiliki pengaruh negatif terhadap mutu laporan finansial. Sementara itu, Agustawan dan Rasmini (2016) menunjukkan bahwa akuntansi akrual, penggunaan teknologi informasi dan penerapan sistem pengendalian internal berdampak positif terhadap informasi keuangan pemerintah daerah. Hal tersebut didukung oleh Setiawan dan Gayatri (2017), Lubis (2018), Marisa et al (2020) yang menunjukkan akuntansi akrual, teknologi informasi, kompetensi, dan pengendalian internal berdampak positif terhadap laporan keuangan.

Dengan masih adanya gap dalam hasil penelitian-penelitian terdahulu serta objek yang sering diteliti ialah pemerintah daerah, penulis tertarik untuk melakukan penelitian pada objek yang berbeda dan masih jarang diteliti, yaitu terhadap badan layanan umum sektor kesehatan dengan jumlah 37 rumah sakit pemerintah. Badan layanan umum sektor kesehatan menarik untuk diteliti karena belakangan ini mengalami *shock* terkait dengan pendapatan dan belanja

dalam penanganan kasus covid sehingga hal tersebut akan berdampak pada pelaporan, bagaimana mereka akan mengungkapkan transaksi-transaksi di dalam laporan keuangan.

### ***Grand Theory***

Teori yang relevan dengan studi ini adalah *stewardship* dan *contingency theory*. Teori *stewardship* merupakan alternatif dari teori keagenan. Donaldson dan Davis (1989) mengemukakan teori *stewardship* didasarkan pada psikologi dan sosiologi, dan bertujuan untuk menjelaskan situasi manajer adalah steward dan bertindak untuk kepentingan principal. Manajer dalam suatu organisasi lebih memprioritaskan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi. Dalam sektor publik, pemerintahan adalah pihak yang bertindak sebagai steward yang melayani masyarakat (*principal*). Pemerintah diharapkan selalu memberikan yang terbaik untuk masyarakat. Bahri (2017) meyakini bahwasanya teori *stewardship* bisa diimplementasikan dalam studi akuntansi pemerintahan, dan sedari awal kemajuannya disiapkan guna memenuhi keperluan informasi bagi *steward* dengan *principal*.

Otley (1980) menjelaskan bahwa teori kontinjensi harus mengidentifikasi aspek spesifik dari sistem akuntansi yang terkait dengan keadaan tertentu yang ditentukan dan menunjukkan kecocokan yang sesuai. Lebih lanjut Otley (1980) menegaskan tidak ada suatu sistem terbaik secara umum yang dapat diterapkan pada semua organisasi di setiap situasi. Sistem tersebut berpegang pada beberapa faktor kondisional dalam suatu organisasi. Teori kontinjensi ini dapat menerangkan pemanfaatan teknologi informasi dengan kualitas laporan keuangan badan layanan umum. Sistem akuntansi dan teknologi informasi saling berhubungan dalam rangka menyusun laporan keuangan badan layanan umum yang bermutu. Oleh sebab itu, teknologi sistem akuntansi dibutuhkan dalam badan layanan umum untuk mendukung sumber daya manusia dalam menyusun laporan keuangan.

### **Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis**

Berdasarkan reviu penelitian terdahulu, masih terdapat beberapa perbedaan hasil analisis yang dilakukan seperti variabel pemanfaatan teknologi informasi dan kompetensi sumber daya manusia. Beberapa penelitian menemukan adanya pengaruh signifikan variabel-variabel tersebut pada kualitas laporan keuangan, beberapa penelitian tidak. Ikhtisar studi terdahulu dapat dilihat dalam Tabel 1 berikut ini.

Tabel 1. Ikhtisar Hasil Penelitian Terdahulu

Nama Peneliti (Tahun)	Hasil Penelitian		
	Akuntansi Akrua	Teknologi Informasi	SPIP
Yendrawati (2013)			Negatif

Nama Peneliti (Tahun)	Hasil Penelitian		
	Akuntansi Akrual	Teknologi Informasi	SPIP
Agustiawan dan Rasmini (2016)	Positif	Positif	Positif
Kalumata et al (2016)		Positif Signifikan	Positif Signifikan
Eveline (2016)	Positif		Positif
Lestari dan Amilin (2016)	Positif Signifikan		Tidak Signifikan
Agung dan Gayatri (2018)		Positif Signifikan	Positif Signifikan
Wardani et al (2018)	Positif Signifikan	Tidak Signifikan	
Ikyarti dan Aprila (2019)	Positif		Positif
Marisa et al (2020)	Positif Signifikan	Positif Signifikan	Positif Signifikan
Basudewa dan Putri (2020)		Positif Signifikan	

Sumber: Data diolah penulis (2021)

SAP berbasis akrual menjadi acuan dalam menyusun laporan keuangan. Dengan dasar hukum PP 71 Tahun 2010, akuntansi berbasis akrual memiliki kekuatan hukum untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah. Pemerintah (*steward*), berkewajiban untuk menyediakan informasi yang berkualitas dengan dasar hukum yang kuat atas seluruh kinerjanya kepada masyarakat (*principal*). Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Lestari dan Amilin (2016) dan Marisa et al (2020) yang membuktikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Maka dari itu, hipotesis pertama yang diajukan adalah:

**H<sub>1</sub>: Penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan**

Kecanggihan teknologi informasi dapat membantu badan layanan umum (*steward*) memenuhi akuntabilitas kepada masyarakat (*principal*) apabila dimanfaatkan secara maksimal. Dari sisi teori kontinjensi, pemanfaatan teknologi informasi berkaitan dengan sistem akuntansi dalam proses menyusun laporan keuangan badan layanan umum sehingga laporan tersebut dapat menjadi berkualitas. Laporan keuangan yang berkualitas merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat. Teknologi informasi berfungsi untuk membantu dalam menyediakan informasi yang berguna bagi manajemen dalam hal pelaporan sehingga mendukung proses pengambilan keputusan dengan lebih efektif (Arif, 2017). Seperti yang disimpulkan oleh Chodijah dan Hidayah (2018), Rahmawati et al (2018), dan Fatmawati et al (2021) bahwa pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Berkenaan dengan hal tersebut, hipotesis kedua yang dikembangkan dalam studi ini adalah:

**H<sub>2</sub>: Pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan**

Suatu organisasi memerlukan sistem pengendalian internal pemerintah untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan organisasi, keandalan pelaporan keuangan, menjaga kekayaan, dan ketaatan terhadap peraturan. Dengan begitu, akuntabilitas badan layanan umum (*steward*) kepada masyarakat (*principal*) dapat dipenuhi. Sesuai dengan tujuan sistem pengendalian internal pemerintah, informasi dalam laporan keuangan dapat diandalkan apabila sistem pengendalian internal pemerintah dijalankan dengan efektif. Semakin efektif penerapan sistem pengendalian internal pemerintah di badan layanan umum maka laporan keuangan yang dihasilkan semakin berkualitas. Hal ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Setiawan dan Gayatri (2017), Kewo dan Afiah (2017), dan Mardani dan Suhartono (2019) yang membuktikan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Oleh sebab itu, hipotesis ketiga yang diajukan adalah:

**H<sub>3</sub>: Sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan**

Dalam mengadaptasi akuntansi berbasis akrual, tentu saja tidak terlepas dari sumber daya manusia yang menjalankannya. Kompetensi adalah atribut yang melekat pada individu berupa wawasan, kepandaian, dan kualitas diri lainnya yang bisa diobservasi, diukur, dikembangkan melalui diklat (pendidikan dan pelatihan) agar tugas dan tanggung jawab dapat dikerjakan secara profesional, efektif, efisien, serta ekonomis. Sebagai pihak yang terlibat langsung dalam penyusunan laporan keuangan, tentu saja memerlukan kompetensi di bidang pengelolaan keuangan.

Kompetensi sumber daya manusia memiliki peran yang sangat penting dalam penerapan akuntansi berbasis akrual agar tercapainya laporan keuangan yang berkualitas sehingga akuntabilitas badan layanan umum (*steward*) kepada masyarakat (*principal*) dapat terpenuhi. Semakin baik pemahaman kompetensi sumber daya manusia dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual, kualitas laporan keuangan yang dihasilkan juga akan meningkat. Pemanfaatan teknologi informasi yang didukung oleh kompetensi sumber daya manusia yang memadai dapat membantu dalam proses penyusunan laporan keuangan badan layanan umum. Semakin baik pemahaman sumber daya manusia akan pengendalian internal di instansi mereka, sistem pengendalian internal pemerintah yang diterapkan akan semakin efektif sehingga informasi laporan keuangan dapat lebih diandalkan

Hal ini berdasarkan dari bukti empiris dari penelitian Agustiawan dan Rasmini (2016), Sihasale et al (2018), Indrayani dan Widiastuti (2020), Taviana dan Riharjo (2020), Pradipa dan Munidewi (2018) dan Sambuaga et al (2020) yang berkesimpulan bahwa kompetensi sumber daya manusia masing-masing mampu memperkuat pengaruh positif dari penerapan SAP berbasis akruar, pemanfaatan teknologi informasi dan sistem pengendalian internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, hipotesis yang berkaitan dengan peranan SDM sebagai variabel moderasi adalah:

**H4: Kompetensi SDM memperkuat pengaruh positif penerapan SAP berbasis akruar terhadap kualitas laporan keuangan**

**H5: Kompetensi SDM memperkuat pengaruh positif pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan.**

**H6: Kompetensi SDM memperkuat pengaruh positif sistem pengendalian internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan.**

## 2. Metode Penelitian

Jenis penelitian yang dilakukan adalah asosiatif kausal. Penelitian kausal merupakan penelitian yang dilakukan untuk melihat apakah variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen (Juliandi dan Manurung 2014). Unit analisis dalam penelitian ini ialah individu yang bekerja pada 37 rumah sakit yang berstatus BLU. Horizon waktu dalam penelitian merupakan *cross-sectional study* atau *one-shot*, karena data yang dikumpulkan hanya digunakan sekali (Sekaran, 2016:104).

Penyebaran kuesioner dilakukan dengan menggunakan *google form*. Sampel dalam penelitian ini diambil dengan menggunakan teknik *purposive sampling* yaitu menjadikan pegawai BLU kesehatan sebagai responden, dengan kriteria berpendidikan minimal Diploma 3 dan telah memiliki pengalaman kerja minimal 2 tahun.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, yang bersumber dari jawaban responden atas pertanyaan yang berhubungan persepsi mereka terhadap variabel penelitian. Data penelitian ini didapatkan dengan kuesioner dan diukur dengan menggunakan skala likert (1-5).

Definisi dan pengukuran variabel dalam studi ini dikembangkan dari beberapa penelitian terdahulu sebagai dasar penyusunan kuesioner yang memuat indikator-indikator Tabel 2 berikut ini.

Tabel. 2 Ikhtisar Indikator

Variabel	Jenis	Indikator	Sumber
Kualitas Laporan Keuangan (Y)	Dependen	10 item	PSAP 13
Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua (X1)	Independen	12 item	Agustiawan dan Rasmini (2016) dan PMK 220 tahun 2016
Pemanfaatan Teknologi Informasi (X2)	Independen	8 item	Jurnali dan Supomo (2002)
Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (X3)	Independen	9 item	COSO dan PP No. 60 Tahun 2008
Kompetensi SDM (Z)	Moderator	13 item	Lubis (2018)
<b>Total</b>		<b>52 item</b>	

Sumber: diolah penulis (2021)

Berdasarkan hipotesis yang dibangun serta variabel-variabel yang telah disebutkan sebelumnya maka model penelitian ini dinyatakan sebagai berikut dengan mengacu pada Ghazali (2012).

$$Y = \alpha + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1Z + b_5X_2Z + b_6X_3Z + e$$

Keterangan:

- Y = Kualitas Laporan Keuangan;
- $\alpha$  = Konstanta;
- b = Koefisien Regresi;
- X<sub>1</sub> = Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua;
- X<sub>2</sub> = Pemanfaatan Teknologi Informasi;
- X<sub>3</sub> = Sistem Pengendalian Internal Pemerintah;
- Z = Kompetensi SDM
- e = Standar Error.

Teknik analisis yang digunakan adalah statistik deskriptif, uji validitas dan reliabilitas, uji model persamaan struktural, dan uji hipotesis dimana data diolah dengan *software SmartPLS* 3.3.3.

### 3. Hasil dan Pembahasan

Kuesioner disebarikan kepada pegawai yang berada di lingkungan BLU kesehatan yang dibatasi pada 37 rumah sakit pemerintah pusat. Dari 111 kuesioner yang disebarikan, sebanyak 82 kuesioner yang kembali dan dari jumlah tersebut, jumlah yang digunakan adalah 79. Karakteristik responden mengindikasikan bahwa mayoritas adalah pegawai senior (49,37%), tingkat pendidikan sarjana (65,82%), dan punya pengalaman kerja lebih dari 5 tahun (64,55%). Dari tabulasi data 79 kuesioner yang telah diperoleh, maka dapat dibuat analisis statistik deskriptif atas data tersebut. Data statistik dapat dilihat dalam Tabel 3 sebagai berikut.

Tabel 3. Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min	Max	Median	Mean	Std. Deviation
Y	79	1,000	5,000	4,000	4,411	0,654
X1	79	1,000	5,000	4,000	4,316	0,881
X2	79	1,000	5,000	4,000	4,236	0,766
X3	79	1,000	5,000	4,000	4,218	0,683
Z	79	1,000	5,000	4,000	4,183	0,691

Sumber: diolah penulis (2021)

Berdasarkan data pada Tabel 3 di atas, variabel penelitian secara rata-rata lebih dari 4,0 dengan standar deviasinya kurang dari 1,0. Hal ini mengindikasikan bahwa secara umum penilaian responden untuk kualitas laporan keuangan, penerapan SAP basis akrual, pemanfaatan teknologi informasi, sistem pengendalian internal dan kompetensi SDM cenderung untuk menjawab setuju hingga sangat setuju. Dengan demikian, gambaran umum terkait variabel penelitian terlihat cukup bagus.

### Uji Validitas

Pengujian validitas dilakukan dengan uji validitas konvergen dan diskriminan. Uji validitas konvergen dilihat dari *loading factor* masing-masing indikator variabel laten. Nilai *loading factor* yang dapat diterima ialah lebih dari 0,70, sementara nilai yang lebih rendah harus dibuang dari model (Ghazali, 2008). Hasil kalkulasi dengan menggunakan algoritma PLS, nilai *loading factor* untuk tiap indikator yang dapat diterima diikhtisarkan pada Tabel 4 berikut ini.

Tabel. 4 Ikhtisar Hasil Pengujian Validitas

Variabel	Indikator		<i>Loading factor</i>
	Jumlah	Valid Tidak Valid	
Y	10	6 4	0,737-0,846
X1	12	8 4	0,741-0,858
X2	8	3 5	0,721-0,901
X3	9	7 2	0,742-0,896
Z	13	5 8	0,812-0,945
<b>Total</b>	<b>52</b>	<b>29 23</b>	

Sumber: diolah dari SmartPLS

Dengan demikian, terdapat 29 indikator yang dinyatakan valid untuk dilanjutkan dalam tahap pengujian reliabilitas.

### Uji Reliabilitas

Setelah melakukan evaluasi atas validitas konvergen dan validitas diskriminan, langkah berikutnya adalah mengevaluasi reliabilitas indikator. Evaluasi dilakukan dengan menilai *composite reliability* dan *cronbach's alpha*. Menurut Sekaran (2016), apabila *cronbach's alpha* lebih dari 0,60 indikator dinyatakan reliabel. Nilai *composite reliability* agar

indikator reliabel harus lebih dari 0,70 (Ghazali dan Latan, 2015). Hasil pengujian reliabilitas atas indikator-indikator tersebut menunjukkan bahwa seluruh variabel penelitian memiliki angka lebih dari 0,8 (reliabel).

### Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan melihat nilai T statistics yang dikalkulasi melalui bootstrapping. Menurut Abdillah dan Jogiyanto (2015), hipotesis dapat diterima apabila nilai T statistics lebih dari 1,96 dengan tingkat keyakinan 5%. Hasil kalkulasi *bootstrapping* dapat dilihat dalam Tabel 5.

Tabel. 5 Hasil Pengujian Hipotesis

Variabel	Path Coefficients	T statistics	P value
Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua (X1)	0,491	3,710	0,000
Pemanfaatan Teknologi Informasi (X2)	0,169	1,529	0,127
Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (X3)	0,218	1,629	0,104
Kompetensi SDM (Z)	0,169	1,804	0,072
Moderasi 1 (X1Z)	0,236	1,547	0,122
Moderasi 2 (X2Z)	-0,096	0,848	0,397
Moderasi 3 (X3Z)	-0,240	1,801	0,072

Sumber: diolah dari SmartPLS

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis pada Tabel 5 di atas, terlihat bahwa hanya variabel X1 (penerapan akuntansi berbasis akrual) yang berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Artinya, hanya hipotesis pertama saja yang diterima pada level signifikansi di bawah 1 persen, sementara hipotesis yang lain tidak dapat diterima.

### Diskusi

Hasil pengujian hipotesis membuktikan bahwa hipotesis pertama, penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, dapat diterima. Akuntansi berbasis akrual berkontribusi secara signifikan dalam peningkatan kualitas informasi keuangan untuk pengambilan keputusan sehingga sumber daya yang diperoleh maupun yang digunakan akan menjadi lebih efektif dan efisien. Secara statistik, responden yang menilai atau berpandangan setuju dan sangat setuju untuk kualitas laporan keuangan total rata-rata sebanyak 76 orang atau 96,20%. Sedangkan untuk penerapan akuntansi berbasis akrual total rata-rata sebanyak 73 orang atau 92,72%. Jika dibandingkan antara keduanya, perbedaan tersebut dapat terbilang tidak jauh. Hal tersebut mengindikasikan bahwa sebagian besar responden tersebut menilai bahwasanya penerapan akuntansi berbasis akrual sejalan

dengan kualitas laporan keuangan. Buktinya adalah 92,72% responden menilai berkisaran antara empat sampai lima (setuju atau sangat setuju).

Bukti dari penelitian ini selaras dengan perspektif teori *stewardship*. Pemerintah (*steward*), berkewajiban untuk menyediakan informasi yang berkualitas dengan dasar hukum yang kuat atas seluruh kinerjanya kepada masyarakat (*principal*). Dengan dasar hukum PP 71 tahun 2010, akuntansi berbasis akrual memiliki kekuatan hukum untuk meningkatkan kualitas informasi yang akan disediakan oleh pemerintah. Hasil ini selaras dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Setiawan dan Tami (2018) yang menguji pengaruh penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah Kota Bogor dan membuktikan bahwa penerapan SAP berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah Kota Bogor. Marisa et al (2020) juga meneliti pengaruh penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan BLU di Provinsi Lampung dan membuktikan bahwa penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Semakin baik implementasi penerapan akuntansi berbasis akrual, maka kualitas laporan keuangan akan semakin baik.

Pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hipotesis kedua dan ketiga, pemanfaatan teknologi informasi dan sistem pengendalian internal pemerintah ternyata tidak memberikan dampak positif terhadap kualitas laporan keuangan. Penyebab pemanfaatan teknologi informasi dalam penelitian ini tidak berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan badan layanan umum kesehatan karena teknologi informasi hanya dimanfaatkan untuk membantu dalam proses penyusunan laporan keuangan. Teknologi informasi belum dimanfaatkan untuk meningkatkan pengungkapan informasi laporan keuangan secara langsung pada badan layanan umum kesehatan. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan teori *stewardship*, di mana kecanggihan teknologi informasi dapat membantu badan layanan umum (*steward*) memenuhi akuntabilitas kepada masyarakat (*principal*) apabila teknologi informasi tersebut dimanfaatkan secara maksimal. Laporan keuangan yang berkualitas merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat. Temuan ini juga tidak sejalan dengan teori kontinjensi bahwa pemanfaatan teknologi informasi berkaitan dengan sistem akuntansi dalam proses menyusun laporan keuangan badan layanan umum sehingga laporan tersebut dapat menjadi berkualitas.

Selanjutnya, hasil pengujian hipotesis terhadap variabel moderasi membuktikan bahwa kompetensi SDM tidak memoderasi dampak positif dari seluruh variabel independent dalam studi ini. Hasil dari temuan empiris ini tidak sejalan dengan teori *stewardship* dan teori kontinjensi bahwa seyogianya penerapan basis akrual, pemanfaatan teknologi informasi dan

sistem pengendalian internal pemerintah dapat dimanfaatkan oleh para pegawai dalam rangka meningkatkan mutu laporan keuangan.

#### 4. Kesimpulan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Pemanfaatan teknologi informasi dan sistem pengendalian internal pemerintah tidak diiringi dengan peningkatan kualitas laporan keuangan. Kompetensi sumber daya manusia tidak memperkuat pengaruh penerapan akuntansi berbasis akrual, pemanfaatan teknologi informasi, dan sistem pengendalian internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan badan layanan umum sektor kesehatan.

Studi ini memberikan implikasi bagi pihak badan layanan umum sektor kesehatan agar lebih memanfaatkan informasi akrual dalam menyusun anggaran. BLU kesehatan diharapkan dapat meningkatkan pemanfaatan teknologi informasi, meningkatkan efektivitas dan efisiensi implementasi sistem pengendalian internal pemerintah, dan meningkatkan kompetensi SDM

Penelitian dilakukan terbatas hanya pada sebagian BLU kesehatan pemerintah pusat. Masih terdapat beberapa indikator yang belum lolos uji validitas telah membuka peluang agar bisa mengembangkan indikator lain yang sesuai dengan kondisi BLU kesehatan. Penelitian berikutnya dapat menambahkan beberapa faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan, seperti komitmen organisasi, peran audit internal, dan gaya kepemimpinan.

#### Referensi

- Abdillah, Willy dan Jogiyanto. (2015). *Partial Least Square (PLS) Alternatif Structural Equation Modeling (SEM) dalam Penelitian Bisnis Edisi 1*. Yogyakarta: ANDI
- Agung, Tut M. dan Gayatri. (2018). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Karangasem. *e-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 3, No. 2, Hal. 1253—1276.
- Agustiawan, Nyoman T. dan Ni Ketut Rasmini. (2016). Pengaruh Sistem Berbasis Akrual, TI, Dan SPIP Pada Kualitas Laporan Keuangan Dengan kompetensi SDM Sebagai Moderasi. *e-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, Vol. 5 No. 10, Hal. 3475-3500.
- Arif, Rahman. (2017). Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi, Komitmen Organisasi Dan Kejelasan Tujuan Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada SKPD Kota Padang Panjang). *Artikel Ilmiah*, Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
- Basudewa, I Gede T. dan I G. A. M. Asri Dwija Putri. (2020). Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Pemanfaatan Teknologi Informasi pada Kualitas Laporan Keuangan Desa. *e-Jurnal Akuntansi*, Vol. 30, No. 7, Hal. 1658—1669.

- Bahri, Nur Alim. (2017). Studi Kritis: Realisasi Anggaran Sektor Publik Ditinjau Dari Stewardship Theory Dalam Aplikatif Kartu Indonesia Sehat. Skripsi. Program Sarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar.
- Chodijah, Siti dan Nurul Hidayah. (2018). Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus SKPD Provinsi Dki Jakarta). *Jurnal Tekun*, Vol 8. No. 1, Hal. 34-48.
- Donaldson, L. dan J. H. Davis. (1989). *CEO Governance And Shareholder Returns: Agency Theory Or Stewardship Theory*. Annual Meeting Of The Academy Of Management, Washington DC.
- Eveline, Franta. (2016). Pengaruh SAP Berbasis Akrua, Sistem Informasi Akuntansi, Kualitas SDM, Pengendalian Internal dan Komitmen Organisasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan di Badan Nasional Penanggulangan Bencana. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, Vol. 16, No. 1, Hal. 1-14.
- Evicahyani, S. I., & Setiawina, N. D. (2016). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 5(3), 403-428.
- Fachriyandana, F., & Wibowo, P. (2020). *Determinats of Financial Statement Quality Central Governments: Evidence from Indoensia*. Paper presented at International Conference of Public Sector Accounting, PKN STAN, South Tangerang.
- Fatmawati, et al. (2021). Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Teknologi Informasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan di Kabupaten Bulukumba. *Jurnal Magister Manajemen Nobel Indonesia*, Vol. 2, No. 1, Hal. 88-97.
- Furqan, A. C., Wardhani, R., Martani, D. & Setyaningrum, D. (2020). The effect of audit findings and audit recommendation follow-up on the financial report and public service quality in Indonesia. *International Journal of Public Sector Management*, 33(5), 535-559.
- Ghozali, Imam. (2012). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS*. Yogyakarta: Universitas Diponegoro
- Ikyarti, Tri dan Nila Aprila. (2019). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Implementasi Sistem Informasi Manajemen Daerah, dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Seluma. *Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Bengkulu*, Vol. 9, No. 2, Hal. 131-140.
- Indrayani, Kartika D. dan Harjanti Widiastuti. (2020). Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Kompetensi Sumber Daya Manusia Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Klaten). *Reviu Akuntansi dan Bisnis Indonesia*, Vol. 4, No. 1, Hal. 1-16.
- Juliandi, A., & Manurung, S. (2014). *Metodologi Penelitian Bisnis, Konsep dan Aplikasi: Sukses Menulis Skripsi & Tesis Mandiri*. Umsu Press..
- Jurnali, Teddy dan Bambang Supomo. (2002). Pengaruh Faktor-Faktor Kesesuaian Tugas Teknologi dan Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Kinerja Akuntan Publik. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol.5, No.2, Hal. 63-77.

- Kewo, Cecilia L. dan Nunuy N. Afiah. (2017). Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit? *International Journal of Economics and Financial Issues*. Vol. 7, No. 2, Hal. 568-573.
- Kalumata, M. C., Ilat, V., & Warongan, J. D. (2016). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Teknologi Informasi, Reviu Laporan Keuangan Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara. *Accountability*, 5(2), 152-167.
- Leatemia, Senda Y. dan Y. I. Ely. (2021). Pengaruh Efektivitas SIA Dan SPI Terhadap Kualitas LKPD Dimoderasi Oleh Kualitas SDM. *Jurnal SOSOQ*, Vol. 9, No. 1, Hal. 1-12.
- Lestari, A. Mega dan Amilin. (2016). Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Riset Akuntansi dan Perpajakan*, Vol. 3, No. 1, Hal. 84-94
- Lubis, Mahmudah. (2018). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Penerapan SAP Berbasis Akruar, Dan Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pada Satuan Kerja Kanwil Kementerian Agama Provinsi Sumatera Utara. Tesis. Program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sumatera Utara.
- Mardani, Lucki B. Dan E. Suhartono. (2019). Analisis Pengaruh Sistem Informasi Keuangan Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Dinas Pemerintahan Kota Semarang). *Jurnal Ilmu Manajemen dan Akuntansi Terapan (JIMAT)*. Vol. 10, No. 2, Hal. 177-188.
- Marisa, Y., Defrizal, D., & Dunan, H. (2020). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan pada Instansi Pemerintah yang Berstatus Badan Layanan. *VISIONIST*, 9(2):46-51.
- Otley, David T. (1980). The Contingency Theory Of Management Accounting: Achievement And Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, Issue 4: 413-428.
- Pamungkas, B., Ibtida, R., and Avrian, C. (2018). Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements. *Cogent Business and Management*, 5(1), 1-18.
- Pradipa, N. A., dan I. A. B. Munidewi. (2018). Pengaruh SPI Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Dengan Komitmen Organisasi Dan Kompetensi SDM Sebagai Pemoderasi (Studi Pada SKPD Provinsi Bali). *Behavioural Accounting Journal (BAJ)*, Vol. 1, No. 1, Hal. 50-61.
- Rahayu, F. I. S., and Fidiana, F. (2018). Derterminan Kualitas Opini Audit Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(2), 267-279.
- Sambuaga, F. R., Siahay, A. Z., & Falah, S. (2020). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dengan Kompetensi Sumber Daya Manusia Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Kajian Ekonomi & Keuangan Daerah*, Vol. 5, No. 1, Hal. 105-124.
- Sekaran, Uma and Roger Bougie. (2016). *Research Methods For Business: A Skill-Building Approach (Seventh Edition)*. United Kingdom: Wiley.

- Setiawan, Ade B. dan Rizki P. Tami. (2018). Pengaruh Penerapan SAP Dan SPIP Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Bogor Dengan Kompetensi SDM Sebagai Variabel Moderating." *JURNAL AKUNIDA*, Vol. 4, No. 1, Hal. 76-89.
- Setiawan, I. W. Nico dan Gayatri. (2017). Pengaruh Akuntansi Berbasis Akrual, Sistem Pengendalian Intern Dan Motivasi Kerja Pada Kualitas Laporan Keuangan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 21, No. 1, Hal. 671-700.
- Sihasale, D. C., Sulisty, S., & Setiyowati, S. W. (2018). Pengaruh Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintah Dan Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Kompetensi SDM Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada SKPD BPKAD Kabupaten Malang). *Jurnal Riset Mahasiswa Akuntansi*, Vol. 6, No. 1, Hal. 1-17.
- Suryawan, I Wayan Koko, Rahmni, Ari, Septiariva, Iva Yenis, Suhardono Septa and Wijaya, I Made Wahyu. (2021). Life Cycle Assessment Of Solid Waste Generation During And Before Pandemic Of Covid-19 In Bali Province. *Journal of Sustainability Science and Management*, Vol 16(1):11-21.
- Taviana, Thifal dan I. B. Riharjo. (2020). Peningkatan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah: Kompetensi Sumber Daya Manusia Sebagai Faktor Pemoderasi. *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi*, Vol. 9, No. 1, Hal. 1-23.
- Tiurmaida, J., Murwaningsari, E., Simanjuntak, B., & Mayangsari, S. (2021). Determinant of Indonesia Government Financial Reporting Quality. *Journal of Business and Management Review*, 2(9), 595-604
- Wardani, D. K., Ayem, S., & Ningrum, T. I. (2018). *Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pengadilan Agama Batam*. Prosiding Seminar Nasional Multimedia & Artificial Intelligence 2018, Hal. 48—66.
- Yendrawati, R. (2013). Pengaruh sistem pengendalian intern dan kapasitas sumber daya manusia terhadap kualitas informasi laporan keuangan dengan faktor eksternal sebagai variabel moderating. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia*, 17(2), 166-175.
- Zakariya, R. (2020). Optimalisasi Pemeriksaan Laporan Keuangan Negara Oleh Badan Pemeriksa Keuangan Pada Masa Pandemi COVID-19. *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara (PKN)*, 2(1), 112-123.